

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

Carrera de Posgrado
ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION

Tema: *“Impuesto sobre los ingresos brutos – Convenio Multilateral. La disputa por una mayor recaudación y la asfixia fiscal a la actividad industrial. Dudosa constitucionalidad de las alícuotas diferenciales”*

Autor: Martín Antonio Bianco

Director: Elvira H. Balbo

Rosario, 29 de Mayo de 2017

INDICE:

1. Introducción (Página 3)
2. El impuesto sobre los ingresos brutos (Página 6)
3. Definición de actividad industrial (Página 10)
4. La actividad industrial y la situación actual respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Página 12)
5. El concepto de "radicación" (o ubicación) en la actividad industrial (Página 17)
6. Dudosa constitucionalidad de las alícuotas diferenciales: requisitos de "radicación" y/o nivel de ingresos anuales. Fallos / dictámenes (Página 23)
7. A modo de conclusión (Página 34)

1.- Introducción:

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB) es el principal recurso propio que obtienen los gobiernos provinciales y, en general, podemos decir que grava el ejercicio de la actividad económica con propósitos de lucro. Dicho impuesto tiene características regresivas, antiexportadoras, afecta la competitividad de los bienes producidos localmente, puede producir distorsiones en los precios relativos e incentivar la integración artificial de actividades. Asimismo provoca los efectos conocidos como "cascada" y "piramidación" porque se aplica a todas las actividades y etapas sin que exista crédito por el impuesto pagado en las instancias anteriores de la cadena productiva generando una carga excedente. En épocas pasadas ha habido numerosos intentos de eliminarlo, reemplazarlo y/o morigerar los aspectos distorsivos señalados, pero en esos intentos subyace el contrapunto de no afectar el equilibrio fiscal teniendo que ser reemplazado por otro u otros recursos y allí se circunscribe el gran dilema que gira en torno a su modificación o eliminación.

El Impuesto a las Actividades Lucrativas debe computarse como antecedente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. El impuesto aparece por primera vez en la legislación Argentina el 01/01/1948 en la provincia de Buenos Aires, luego siguió la Capital Federal, y en poco más de 5 años, en vista de los buenos resultados recaudatorios para las arcas estatales, se difundió por todo el país. Fue sucesivamente denominado "Impuesto a las Actividades Lucrativas", luego "Impuesto de Patente por el Ejercicio de Actividades con Fines de Lucro", y finalmente como se lo conoce en la actualidad en casi todas las jurisdicciones "Impuesto sobre los Ingresos Brutos" (como excepción se encuentra la jurisdicción de Salta en donde su denominación es "Impuesto a las Actividades Económicas" pero con características muy similares).

Como se mencionó anteriormente el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el principal tributo propio que disponen las jurisdicciones provinciales y la Ciudad de Buenos Aires. Esta situación se registra tanto a nivel agregado como en forma individual para cada una de las jurisdicciones. En general, para las provincias denominadas grandes tal como Buenos Aires, Córdoba y Santa Fe representa más de dos tercios de los recursos propios. La significativa importancia del impuesto en las arcas estatales genera que todo intento de variar la estructura actual del impuesto, disminuyendo su incidencia, necesariamente deba ser analizado a las luces del funcionamiento de cada Jurisdicción a los efectos de no ver comprometido su normal desenvolvimiento producto del desfinanciamiento en razón de las modificaciones.

La incidencia del impuesto a crecido exponencialmente en los últimos años para los contribuyentes. En ese sentido expresa el Cr. Martín R. Caranta, "Tampoco puede desconocerse el peso del gravamen dentro de las finanzas de los contribuyentes. Los informes sectoriales que prepara habitualmente la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) exponen que, en promedio, el impuesto a las ganancias representa entre el 2,5% y el 4% de las ventas de los contribuyentes. Basta con mirar las alícuotas generales del Impuesto sobre

los Ingresos Brutos para advertir que su carga es igual y en muchos casos superior a la de aquel"¹.

El análisis de la situación de este impuesto ha estado presente en las discusiones interjurisdiccionales, principalmente para los Pactos Fiscales, entre la Nación y las Provincias desde los inicios de la década de los 90'. Estos *Pactos Fiscales*, junto con el Régimen de Coparticipación de Impuestos y el Convenio Multilateral y *las demás creaciones del federalismo de concertación forman parte del denominado "derecho tributario intrafederal"*²

Las ineficiencias económicas que genera este gravamen llevó a las Provincias a comprometerse a reemplazarlo en el plazo de tres años, por otro impuesto general al consumo, que asegurara la neutralidad tributaria y la competitividad económica, a partir de la firma del Pacto Federal el 12 de agosto de 1993. Por distintos motivos, al día de hoy, el citado reemplazo no se ha producido. En una primera etapa se realizó una readecuación de alícuotas, por la cual se disminuyó y/o se eximió del impuesto a las actividades productivas y se incrementó las alícuotas de los sectores comercio y servicios. Posteriormente, a partir de la crisis del 2001 y debido a la necesidad de recursos, se produjeron modificaciones en los ordenamientos tributarios de las distintas jurisdicciones, eliminando exenciones e incrementando alícuotas, en contraposición de lo definido en el Pacto Fiscal³.

En lo que respecta puntualmente a la actividad industrial, a partir del año 2008, las jurisdicciones en busca de aumentar la recaudación, incorporan determinadas particularidades en la legislación condicionando la aplicación de alícuotas diferenciales en razón de la radicación de la industria y/o de los montos de ingresos.

Si bien se reconoce los serios problemas y las desventajas del sostenimiento del impuesto con la estructura actual, la situación de hecho donde los Fiscos provinciales se encuentran ávidos de recaudación y dada la importancia del tributo en las cajas de las Jurisdicciones para el mantenimiento del Gasto Público Provincial hace que sea muy complejo reestructurarlo o bien, en un extremo poco probable en el corto plazo eliminarlo.

Mucho tiempo ha pasado ya desde aquel Pacto Fiscal de 1993 por el cual se intentaba su eliminación, o mejor dicho, su sustitución. Lejos de eso, el esquema tributario actual de las jurisdicciones muestra un impuesto revitalizado con plena presencia e importancia, no solo desde el punto de vista de la recaudación de las jurisdicciones sino también por la complejidad que ha alcanzado respecto de la administración, la inclusión de los conceptos de radicación, los tratamientos diferenciales según escalas de ingresos y la proliferación de engorrosos regímenes de recaudación.

¹ Caranta, Martín R., *"Impuesto sobre los Ingresos Brutos"*. Errepar, 2016. Pag. X

² Di Paolo, Horacio, *"La exigibilidad de las cláusulas impositivas del pacto fiscal"*. Errepar, Agosto/2016

³ Claudio Ferullo, Ana María Grecchi y José María Vitta, *"Impuesto a los ingresos brutos – Asimetrías que deben eliminarse"*, Undécimas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadísticas, noviembre/2007

Es puntualmente sobre el concepto de "radicación" y las "alícuotas diferenciales" mencionados anteriormente donde está centrado este trabajo con la idea de abordar la problemática actual realizando un análisis profundo de la misma e intentando generar determinadas directrices que permitan obtener conclusiones respecto de la conveniencia de modificar el tributo y plasmar las situaciones problemáticas que se generan con la situación actual sobre la actividad industrial.

"Existen diversas propuestas de sustitución del Impuesto sobre los ingresos brutos que deben ser analizadas. De las mismas se destacan:

- a) IVA provincial
- b) Impuesto a las ventas minoristas
- c) IVA compartido

Las modificaciones y armonización del Impuesto sobre los ingresos brutos a efectos de morigerar o eliminar efectos distorsivos o su eventual reemplazo constituyen un debate de crucial importancia para las Finanzas Públicas Provinciales. Las distintas alternativas posibles deberán ser analizadas por el impacto sobre las autonomías provinciales, eficiencia económica, posibilidad de rápida y eficaz aplicación, su relación con la correspondencia fiscal y otros aspectos fundamentales propios de cada una de las propuestas".⁴

La mayoría de los autores, entre ellos John Due, recomiendan "excluir a los ingresos provenientes de la actividad industrial... tanto como sea posible, sobre la base de evitar distorsiones en la economía y efectos indeseados y peligrosos en la distribución de la carga excedente"⁵. El problema que se presenta, lógicamente, es que la imposición a la actividad industrial genera una gran cuantía de recaudación con menor costo de recaudación y en general sitúa la carga fiscal en sujetos que no son votantes, situación no menor y de evidente rédito político.

⁴ Claudio Ferullo, Ana María Grecchi y José María Vitta, ob. cit. en nota 3, pag. 4

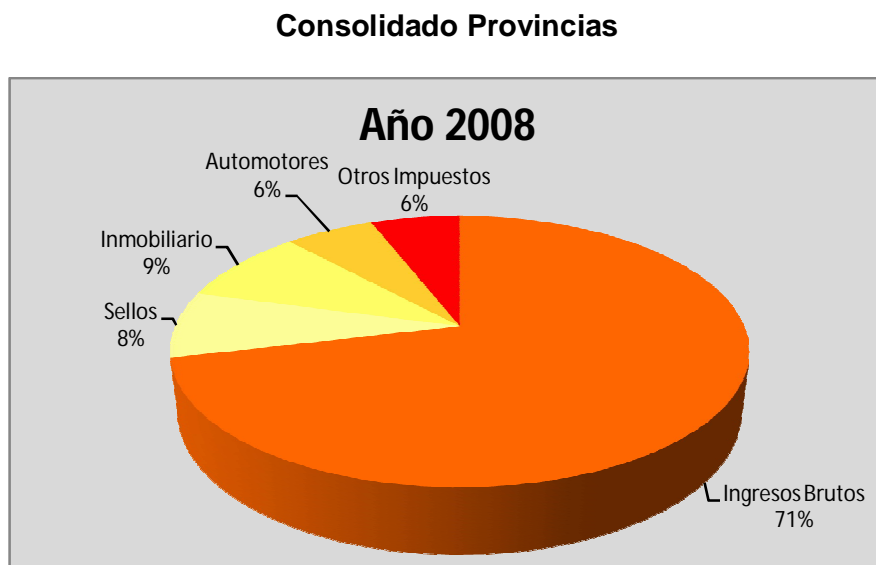
⁵ Caranta, Martín R., ob. cit. en nota 1, pag. 301

2.- El impuesto sobre los ingresos brutos:

Nuestro país está organizado como un Gobierno Federal, con tres niveles: Nación, Provincias y Municipalidades. Los dos primeros poseen potestades tributarias reconocidas en la Constitución Nacional, a las que comúnmente la suelen denominar "originarias". Las Municipalidades tienen potestades tributarias que dependen de lo que le reconozcan las constituciones provinciales, se suelen denominar potestades tributarias "delegadas".

El federalismo trae aparejada la necesidad de imponer limitaciones a los sistemas tributarios de cada uno de los Estados, con el objeto de evitar dobles y/o múltiples imposiciones. Entonces, es que resulta necesaria una "coordinación fiscal", que despojada de todo tecnicismo, implica delimitar los alcances del poder tributario de dos o más autoridades con facultades para imponer obligaciones tributarias. La Argentina, como resultado de un proceso histórico no siempre pacífico, ha erigido un sistema que combina tres herramientas para coordinar la fiscalidad. En primer lugar, se estableció una separación de fuentes mediante disposiciones de orden constitucional; más tarde, y ante la insuficiencia de esa separación, se instauró un régimen de coparticipación y por último se incorporó el régimen del Convenio Multilateral.

Dentro de la estructura tributaria de las Provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el impuesto sobre los Ingresos Brutos representa el principal tributo propio sobre el que se apoya el financiamiento del sector público provincial. El siguiente gráfico del IARAF⁶ (Instituto Argentino de Análisis Fiscal) muestra la estructura tributaria de las Provincias de hace algunos años, puntualmente del 2008, que no difiere mucho de la situación actual:



⁶ IARAF, Sofia Devalle y Andrés Mir, "Ventajas y desventajas de subir el Impuesto a los Ingresos Brutos", Junio/2010

En el Informe Económico N° 286 del IARAF se expresa que "Como es habitual, el principal responsable de la recaudación del conjunto de jurisdicciones es Ingresos Brutos. Hasta el octavo mes de 2014, a través de dicho tributo se recaudó el 74% del total de los ingresos impositivos"⁷. Dichas magnitudes implican que 3 de cada 4 pesos recaudados por las Provincias provienen de este impuesto. En el siguiente cuadro, puede observarse las mencionadas proporciones comparando la recaudación tributaria por el IIBB (102.779 millones de pesos) sobre la recaudación total del 2014 (138.827 millones de pesos):

Recaudación del Conjunto de Provincias. Por tributo. Acumulado a Agosto de 2014 vs. Acumulado a Agosto de 2013 (en millones de \$ y en %).

millones de \$	2014	2013	Variación Interanual	
			\$	%
Ingresos Brutos	102.779	75.529	27.250	36,1%
Inmobiliario	11.823	9.423	2.400	25,5%
Automotores	7.813	6.040	1.773	29,4%
Sellos	10.725	7.895	2.830	35,9%
Otros	5.687	3.974	1.712	43,1%
TOTAL	138.827	102.861	35.966	35,0%

Fuente: IARAF en base a Ministerios de Hacienda Provinciales.

Entre las limitaciones de la potestad tributaria de las Provincias cabe resaltar la establecida por la Ley Nacional de Coparticipación N° 23.548. En su art. 9 establece que la adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

- a) que acepta el régimen de la Ley Nacional de Coparticipación sin limitaciones ni reservas,
- b) que no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por la citada ley, exceptuando a: impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, **sobre los ingresos brutos**, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes.

El impuesto sobre los ingresos brutos es una forma de imposición a las ventas - sales taxation-, dentro de los impuestos indirectos a los consumos. Más precisamente es un tributo que alcanza la totalidad de las transacciones que se producen a lo largo de la cadena económica, desde la producción hasta la venta al consumidor final –retail-; justamente por eso la doctrina extranjera lo denomina "*turnover tax*" (impuesto a las transacciones o volumen de negocios)⁸.

El mencionado impuesto tiene una amplia base imponible, lo que permite una sustancial recaudación aún con niveles bajos de alícuotas. Esa alta recaudación no solo ha probado ser un importante incentivo para la adopción del gravamen, sino además un gran obstáculo para su remoción.

⁷ IARAF, *Informe económico N° 286*, Octubre/2014

⁸ Caranta, Martín R., ob. cit. en nota 1, pag. 4

Es un tributo "ad valorem" de autodeterminación, por lo tanto, esto implica que para la determinación de la obligación tributaria el sujeto debe calcular la base imponible sobre la que aplicará la alícuota establecida en la legislación. Para determinar esa base imponible "el legislador ha tomado a los ingresos brutos como un índice para medir el volumen de la actividad cuyo ejercicio está sujeto al impuesto".⁹

Características del "Impuesto sobre los Ingresos Brutos"

- ✓ El Impuesto se inscribe dentro del grupo de impuestos a las "ventas". Tiene como objetivo gravar la actividad económica
- ✓ Se trata de un tributo del tipo indirecto, que alcanza una manifestación indirecta de capacidad contributiva, en este caso el "consumo"
- ✓ Es un impuesto de naturaleza "plurifásica", es decir que grava más de una vez la transferencia del bien o de sus insumos a lo largo del proceso productivo en cada una de las etapas. Asume el carácter de impuesto acumulativo o en cascada.
- ✓ Es de tipo "general" dado que recae sobre todas las actividades ejercidas en forma habitual y a título oneroso por un sujeto. El tributo incide sobre todas las actividades y ventas sin que exista crédito disponible por el impuesto pagado en etapas anteriores.
- ✓ Es un gravamen periódico, por cuanto el período fiscal es el año calendario, independientemente de su ingreso vía anticipos mensuales.
- ✓ El Impuesto se considera un gravamen territorial, por cuanto una jurisdicción solo posee potestad tributaria en la medida en que exista actividad desarrollada en su territorio, ya sea en todo o en parte.
- ✓ No tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto percutido o de hecho, sólo contempla una faceta de ella, el consumo, el que representa una manifestación indirecta de dicha capacidad. Además, al ser la alícuota del impuesto constante para sujetos con distintos niveles de ingresos lo convierte en un impuesto regresivo.
- ✓ El Impuesto se cobra como un porcentaje sobre la facturación, con lo cual la base imponible está constituida por todos los "ingresos brutos" (netos del Impuesto al Valor Agregado-IVA) que genera la actividad realizada.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos constituye un **gravamen distorsivo**, que atenta contra la eficiencia económica en múltiples aspectos. Las principales distorsiones son:

- ✓ Efecto plurifásico acumulativo
- ✓ Distorsión en la asignación eficiente de los recursos económicos
- ✓ Pérdida de competitividad de los productos nacionales
- ✓ Exportación de la carga a otras jurisdicciones
- ✓ Invisibilidad de la carga
- ✓ Competencia entre jurisdicciones
- ✓ Efecto sobre la competitividad internacional
- ✓ Efecto netamente regresivo

⁹ Bulit Goñi, Enrique G., "Impuesto sobre los ingresos brutos", 2da edición, Depalma, 1997, pag. 105 y 106

Afecta la rentabilidad empresarial por dos vías:

- Disminuyendo los ingresos percibidos por la venta de bienes (disminuye las cantidades vendidas, aumenta el precio que paga el consumidor, disminuye el precio que percibe el productor). Se genera la denominada "carga excedente" que se origina por alteraciones en las decisiones que toman consumidores y productores, que en principio serían óptimas.
- Incrementando los costos de los insumos utilizados en el proceso productivo (al gravar las etapas intermedias) – *Efecto piramidación*.

Etapas	Sin Impuesto	Formación de Precios	Impuestos
1.- FABRICANTE			
Precio sin impuesto	\$ 100,00	\$ 100,00	
Impuesto 2%		\$ 2,00	\$ 2,00
Precio con impuesto		\$ 102,00	
2.- MAYORISTA			
Costo	\$ 100,00	\$ 102,00	
Margen de comercialización 30%	\$ 30,00	\$ 30,60	
Precio sin impuesto	\$ 130,00	\$ 132,60	
Impuesto 2%		\$ 2,65	\$ 2,65
Precio con impuesto		\$ 135,25	
3.- MINORISTA			
Costo	\$ 130,00	\$ 135,25	
Margen de comercialización 30%	\$ 39,00	\$ 40,58	
Precio sin impuesto	\$ 169,00	\$ 175,83	
Impuesto 2%		\$ 3,52	\$ 3,52
Precio con impuesto		\$ 179,35	

- Impuesto recaudado: $\$2,00 + \$2,65 + \$3,52 = \$8,17$.-
- Incremento en el precio final: $\$179,35 - \$169,00 = \$10,35$.-
- Efecto Piramidación: $\$10,35 - \$8,17 = \$2,18$.-

3.- Definición de actividad industrial

El principal obstáculo con que confronta la posición de excluir a los ingresos provenientes de la actividad industrial en el IIBB tanto como sea posible (a efectos de morigerar las distorsiones y los efectos de la carga excedente que se producen en la economía) es la considerable suba en la recaudación y la menor polarización de contribuyentes en esta franja de la actividad económica, lo que implica un menor costo de administración para las jurisdicciones. Además, como se ha mencionado, la cuestión política de colocar la carga fiscal en sujetos que no son votantes (industrias) es claramente otra barrera que atenta contra la exclusión de la actividad industrial.

Previo a proseguir con el análisis del tema resulta de suma utilidad contar con una definición de lo que debe entenderse como actividad industrial, para ello el Decreto N° 8330/1972 (reglamentario de la Ley N° 19.971, Registro Industrial de la Nación) nos trae en su art. 3 una definición a tener en cuenta, sostiene que se entiende por actividad industrial *"la transformación (mecánica o química), en su esencia y/o forma, de materias primas o materiales, en nuevos productos"*¹⁰.

Otra definición interesante la podemos encontrar en el Informe N° 146/2002¹¹ del Fisco de la Provincia de Buenos Aires en el cual se expresa que *"... se trata de un proceso de elaboración que obtiene como resultado un bien económico que por su finalidad se diferencia de las partes que lo componen, otorgando al bien producto de dicho proceso, una naturaleza o identidad distinta a la de sus partes componentes"*. En definitiva se sostiene que producto de la actividad industrial, como resultado final del proceso, se obtiene un bien económico que por su objeto y composición se diferencia de las partes que lo componen.

Los elementos que tipifican como industrial la actividad desarrollada por determinado sujeto podrían resumirse en los siguientes:

- Titularidad de la materia prima
- Control de la producción
- Riesgo del proceso productivo

También resulta importante destacar, en la Provincia de Santa Fe, la detallada definición establecida por el artículo 4 del Decreto Reglamentario N° 3856/1979¹² de la Ley N° 8478 donde en este último se expresa, puntualmente

¹⁰ Decreto (Provincia de Bs As) N° 8330/1972

¹¹ Informe (Provincia de Bs As) N° 146 , 25/07/2002

¹² Ley (Provincia de Sta Fe) N° 8478 – BO 06/09/1979 y Decreto Reglamentario (Provincia de Sta Fe) N° 3856 – BO 03/12/1979

en su artículo 4: "Entiéndese por industrias las empresas que desarrollen una actividad consistente en: transformación física, química o fisicoquímica, en su forma o esencia, de materia prima en un nuevo producto; generación de energía eléctrica, mediante el consumo de combustibles sólidos, líquidos o gaseosos; el ensamble y/o montaje de diversas piezas como partes integrantes de la obtención de productos acabados o semiacabados; transformaciones biológicas para la obtención de bienes finales, exceptuando la producción primaria; el diseño, desarrollo y elaboración de software; todo lo anteriormente citado debe ser ejecutado a través de un proceso inducido mediante la aplicación de técnicas de producción uniformes, la utilización de maquinarias y/o equipos, y la repetición de operaciones o procesos unitarios llevadas a cabo en instalaciones fijas. La Autoridad de Aplicación determinará las actividades industriales que puedan ser alcanzadas por el presente régimen."

La definición para tipificar una actividad como industrial no es uniforme en todas las jurisdicciones, tal como puede observarse en los casos citados precedentemente.

4.- La actividad industrial y la situación actual respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

En 1993 fue firmado por el Estado Nacional y las provincias el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto Fiscal II) con el objetivo, entre otras cosas, de atenuar los efectos distorsivos del IIBB.

Entre los compromisos asumidos, a efectos del presente trabajo, resulta oportuno resaltar los siguientes:

- ✓ Eximir del Impuesto en forma progresiva a determinadas actividades (las etapas iniciales del proceso productivo, esto es producción primaria e industria)
- ✓ Sustituir el Impuesto en un plazo no mayor de tres años, por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía
- ✓ Imponer o recomendar a los municipios la derogación de los tributos municipales que graven la misma materia imponible que los impuestos provinciales a cuya derogación se comprometen las provincias

Por la crisis económica del año 1994 (efecto tequila) se suspendieron por un año el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de las Provincias, emergentes del Pacto Fiscal II. Luego, vencido dicho plazo, "...el Pacto fue prorrogado en forma sucesiva y encadenada a través de leyes nacionales"¹³.

Inicialmente, se lograron algunos avances, sobre todo en lo referido a la exención de la actividad primaria e industrial. Con el tiempo, debido a las necesidades financieras provinciales y la importancia del tributo en las estructuras tributarias, el objetivo perseguido por el Pacto se comenzó a vislumbrar como remoto y se produjeron modificaciones que alejaron el cumplimiento de sus objetivos.

Las jurisdicciones locales fueron limitando (y/o eliminando) los beneficios exentivos y lo hicieron mediante la sucesiva exigencia de requisitos ajenos al acuerdo (Pacto Fiscal II): libres deudas impositivas, radicación del establecimiento productivo en el territorio, monto máximo de ingresos. Actualmente, las principales jurisdicciones aplican una alícuota diferencial o de privilegio (reducida) a los contribuyentes que cuentan con planta o establecimiento radicado en su territorio.

Como si esto fuera poco, a manera de complejizar aún más el tributo, en los últimos años comenzaron a proliferar masivamente diversos regímenes de recaudación con estructuras no siempre armónicas y claras en el ámbito provincial que transfirieron altas cargas administrativas al sector privado.

¹³ Berteau, Anibal O., "Cumplimiento asimétrico del Pacto Fiscal". Trabajo presentado en las Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas de Córdoba, 2010

Las alícuotas generales del impuesto se ubican en torno al 3% / 4% pero para determinadas actividades, particularmente en lo que respecta a los servicios las alícuotas presentan muchas diferencias entre cada una de las jurisdicciones.

Adentrándonos en lo que involucra el presente trabajo, puntualmente a la actividad industrial, la mayoría de las jurisdicciones, apoyadas en su facultad de fomento, desde hace tiempo condicionan el otorgamiento de determinados beneficios impositivos a:

- 1.- La ubicación o radicación del establecimiento industrial
- 2.- Escala de ingresos

El otorgamiento de exenciones o la aplicación de alícuotas diferenciales para las operaciones de las industrias localizadas en la jurisdicción pueden generar incentivos a la radicación de actividades debido a una penalización relativa implícita respecto de aquellas no localizadas o foráneas. Con el fin de tener un panorama de la evolución respecto del tratamiento de la actividad industrial, a continuación se expone un breve resumen normativo de las principales jurisdicciones:

✓ Provincia de Buenos Aires

- Ley N° 11.463 del año 1993: adhiere al Pacto Fiscal II
- Leyes N° 11.490 y 11.518 del año 1994: establecen las condiciones para acceder a las exenciones.
- Ley N° 13.850 del año 2008: suspende los beneficios de las Leyes del Pacto Fiscal II. Además establece diferenciaciones respecto a la ubicación del establecimiento fabril y al monto de ingresos.
- Disposición Normativa N° 17/2007 Serie "B": establecen precisiones respecto del alcance de las exenciones para los contribuyentes de Convenio Multilateral que poseen plantas en distintas jurisdicciones, delimitando la exención a los ingresos provenientes de la venta de los productos fabricados en el establecimiento industrial ubicado en la Provincia, con el límite de los ingresos atribuidos a la Provincia, por aplicación del mencionado Convenio.

✓ Ciudad Autónoma de Buenos Aires

- Al dictarse el Pacto Fiscal II la Capital Federal no tenía la autonomía que goza actualmente desde la reforma de la Constitución en 1994
- Decreto N° 92/1994: agrega el beneficio de exención sobre la "producción industrial". Adicionalmente estableció los siguientes requisitos: tramitar mediante solicitud la correspondiente exención y acreditar previamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Decreto N° 121/1994: requisito de inexistencia de deuda del tributo.
- Decreto N° 324/1998: la exención resulta aplicable exclusivamente cuando la actividad industrial se desarrolle en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad de Buenos Aires.

- Ley N° 2997 del año 2009: condiciona la exención al monto de ingresos anuales.

✓ Provincia de Santa Fe

- Ley N° 11.094 del año 1993: adhiere al Pacto Fiscal II
- Decreto N° 3848/1993, Decreto N° 388/1994 y Decreto N° 691/1994: establecen un cronograma de exenciones respecto del impuesto sobre los ingresos brutos entre las cuales incluye a la actividad industrial.
- Resolución General N° 02/1994: establece los requisitos necesarios para considerar radicada en la Provincia a una empresa.
- Código Fiscal - Ley N° 3456 T.O año 1997 publicada en B.O. en año 1998: dentro de las exenciones a la actividad industrial incluye como elemento condicionante para gozar de la misma que la empresa se encuentren radicadas en jurisdicción de la Provincia.
- Ley N° 13.286 del año 2012: condiciona la exención al monto de ingresos anuales.
- Decreto N° 2707/2012: dispone alícuotas diferenciales según la actividad sea desarrollada por contribuyentes radicados dentro o fuera de la Provincia.
- Resolución General N° 14/2012: establece los requisitos necesarios para considerar radicada en la Provincia a una empresa (similares a los establecidos por la Resolución General N° 02/1994).

✓ Provincia de Córdoba

- Ley N° 8.551 del año 1996: adhiere al Pacto Fiscal II
- Decreto N° 2/1994 y Decreto N° 543/1994: eximen del impuesto a la actividad industrial a través de un cronograma. Condiciona la exención a que "el contribuyente posea planta fabril en actividad ubicada en la Provincia".
- Ley N° 8.828 del año 1999: Modifica el Código Tributario incorporando dentro de las exenciones objetivas el desarrollo de la actividad industrial. Mantiene la condición que la planta fabril en actividad ubicada en la Provincia.
- Ley N° 9.505 del año 2008: suspende la exención, excepto para determinados contribuyentes considerando como parámetro el monto de ingresos anuales.
- Las leyes N° 9.874 del año 2010, N° 10.012 del año 2011 y N° 10.323 del año 2015: prorrogan sucesivamente la suspensión de exenciones establecida por la Ley N° 9.505 mencionada previamente.
- Decreto N° 1037/2009: establecen precisiones respecto del alcance de las exenciones para los contribuyentes de Convenio Multilateral que poseen plantas en distintas jurisdicciones, delimitando la exención a los ingresos provenientes de la venta de los productos fabricados en el establecimiento industrial ubicado en la Provincia, con el límite de los ingresos atribuidos a la Provincia, por aplicación del mencionado Convenio.

En el caso particular de la Provincia de Buenos Aires, y a modo de ejemplo, se detalla en el siguiente cuadro de elaboración propia el tratamiento general de la actividad industrial en la mencionada jurisdicción. Del mismo puede observarse la diferente carga tributaria que debería afrontar el contribuyente considerando las distintas combinaciones en razón de su "radicación" y su "nivel de ingresos del año anterior".

IIBB - Actividad industrial

Cuadro comparativo de alícuotas por nivel de actividad y radicación de la planta industrial

Buenos Aires. Ingresos Brutos. Alícuotas. Período 2017

Ley impositiva anual - Ley N° 14880 (B.O. 02/01/2017)

Actividad	Ingresos gravados, no gravados y exentos (*)		
	< 52 MM\$	> 52 MM\$ y < 78 MM\$	> 78 MM\$
<u>Producción primaria y producción de bienes</u>			
- Establecimiento radicados en la provincia	0,00%	0,50%	1,75%
- Establecimiento no radicado en la provincia	4,00%	4,00%	4,00%

Art. 27 Ley impositiva anual N° 14.880: Establece el límite de 78 MM\$

Art. 28 Ley impositiva anual N° 14.880: Establece el límite de 52 MM\$

Valores expresados en MM\$ (millones de pesos)

(*) Se consideran los ingresos obtenidos en el período fiscal anterior

Considerando las principales jurisdicciones analizadas, y siendo que las mismas presentan un tratamiento similar sobre la actividad industrial, el siguiente cuadro de elaboración propia muestra las diferentes alícuotas aplicables a un hipotético contribuyente considerando la radicación de su planta o establecimiento industrial en cada una de dichas jurisdicciones y bajo determinado supuesto de nivel de ingresos obtenidos en el período anterior, para este caso ingresos superiores a los \$ 100.000.000. Podrá notarse al observar el mismo la disparidad de alícuotas respecto del lugar donde se encuentre radicada la planta o el establecimiento industrial.

IIBB - Actividad industrial - Cuadro de alícuotas por jurisdicción

Supuestos:

Contribuyente de Convenio Multilateral

Planta industrial única

Ingresos del año anterior superiores a los MM\$ 100

ACTIVIDAD	INDUSTRIA radicada en CABA	INDUSTRIA radicada en Pcia Buenos Aires	INDUSTRIA radicada en Pcia Santa Fe	INDUSTRIA radicada en Pcia Córdoba
CABA (*1)	1,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Buenos Aires (*2)	4,00%	1,75%	4,00%	4,00%
Catamarca	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%
Córdoba (*3)	4,75%	4,75%	4,75%	0,50%
Corrientes	2,90%	2,90%	2,90%	2,90%
Chaco	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%
Chubut	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Entre Ríos	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%
Formosa	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%
Jujuy	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%
La Pampa	3,75%	3,75%	3,75%	3,75%
La Rioja	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%
Mendoza	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%
Misiones	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%
Neuquén	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Rio Negro	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Salta	3,10%	3,10%	3,10%	3,10%
San Juan	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%
San Luis	2,50%	2,50%	2,50%	2,50%
Santa Cruz	2,25%	2,25%	2,25%	2,25%
Santa Fe (*4)	4,50%	4,50%	0,50%	4,50%
Santiago del Estero	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%
Tierra del Fuego	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%
Tucumán	4,50%	4,50%	4,50%	4,50%

(*1) Alícuota del 4% para ingresos superiores a los MM\$ 49 y planta no radicada en la Jurisdicción

(*2) Alícuota del 1,75% para ingresos superiores a los MM\$ 78 y planta radicada en la Provincia

(*3) Alícuota del 4,75% para ingresos superiores a los MM\$ 100 y planta no radicada en la Provincia

(*4) Alícuota del 4,5% para ingresos superiores a los MM\$ 60 y planta no radicada en la Provincia

5.- El concepto de "radicación" (o ubicación) en la actividad industrial

Desde hace tiempo las jurisdicciones han instrumentado diversas normas tributarias, en relación al impuesto sobre los ingresos brutos, que han hecho eje en el tratamiento a dispensar a los contribuyentes en función del concepto de "radicación" del sujeto. En general las jurisdicciones otorgan un tratamiento más favorable para aquellos contribuyentes que se encuentren "radicados" en la jurisdicción.

"A los efectos del análisis del tema, podemos señalar las principales diferencias que plantea la legislación de la siguiente forma¹⁴:

- a) Exenciones tributarias para los sujetos "radicados" en la Provincia, las cuales no operan para aquellos contribuyentes "no radicados" en el territorio provincial.*
- b) Alícuota básica del tributo menor para los contribuyentes "radicados" en la Provincia, respecto de la que deben tributar los contribuyentes "no radicados".*
- c) Alícuotas promocionales y diferenciales menores para contribuyentes "radicados" en la Provincia con relación a aquellos sujetos "no radicados" en la misma."*

En general los Códigos Fiscales no establecen definiciones concretas respecto del concepto de "radicación", en algunos casos las Administraciones Tributarias lo establecen a través de resoluciones pero el mismo muchas veces no es uniforme para todas las actividades lo que genera interpretaciones a nivel sujeto/actividad al momento de analizar el encuadre y en ocasiones estamos sumergidos en lagunas normativas al respecto.

Frente al desarrollo de una misma actividad, el diferente tratamiento que establecen las normas en función de la "radicación" crea una suerte de clasificación de contribuyentes estableciendo beneficios fiscales a razón de menores alícuotas o exenciones para aquellos que se encuentren "radicados" respecto de aquellos que no lo están.

En lo que respecta a la actividad industrial, las administraciones locales apoyadas en su facultad de fomento exigen desde hace tiempo la radicación del establecimiento industrial en la respectiva jurisdicción para gozar de ciertos beneficios impositivos en el impuesto sobre los ingresos brutos¹⁵

¹⁴ Di Paolo, Horacio, "Las implicancias del concepto de "radicación" frente al impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Santa Fe". Errepar, Marzo/2014

¹⁵ Goyeneche, Eugenio, "La actividad industrial y el impuesto sobre los ingresos brutos", Errepar, Octubre/2010

Repasando lo establecido por las principales jurisdicciones podemos citar lo siguiente:

- En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires desde tiempo atrás se hace referencia a que la exención a la actividad industrial corresponde cuando dicha actividad que se desarrolle exclusivamente en el establecimiento radicado en la jurisdicción. Sin embargo, a partir de la Ley Tarifaria para el año 2009¹⁶ se establece y especifica que para gozar de la alícuota reducida o exención, según sea el caso, se deberá estimar que proporción del proceso industrial se realiza en el establecimiento y sobre la misma aplicar el beneficio.
- En la provincia de Buenos Aires, la Disposición Normativa "B" N° 17/2007¹⁷ estableció que "tratándose de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral que desarrollan actividad industrial, ..., en establecimientos ubicados en distintas jurisdicciones, la exención alcanza a los ingresos provenientes de la venta de los productos fabricados en el establecimiento industrial ubicado en esta Provincia, con el límite de los ingresos atribuidos a esta Provincia, correspondientes a la actividad beneficiada, por aplicación del mencionado Convenio."

Desde la sanción de la Ley 13.850¹⁸ la mayoría de las exenciones fueron eliminadas para sujetos con determinados ingresos, estableciendo una alícuota reducida para los sujetos que desarrollen actividades en establecimientos ubicados en la provincia.

- En la provincia de Santa Fe, la Administración Tributaria emitió la Resolución General N° 14/2012¹⁹ que en su artículo n° 2 establece que a los fines del inciso ñ) del artículo 160 del Código Fiscal "se consideran empresas radicadas en jurisdicción de la Provincia de Santa Fe a aquellas que cumplan los siguientes requisitos: a) Que el asiento principal de sus operaciones se encuentre dentro de la provincia de Santa Fe y posean planta industrial en ésta y b) Cuando no se cumpla el requisito anterior pero posean planta industrial ubicada en jurisdicción provincial y una administración local que permita determinar sus obligaciones fiscales.
- En la provincia de Córdoba desde el año 1994 se condiciona la exención a la actividad industrial a que el contribuyente posea planta fabril en actividad ubicada en la Provincia. Actualmente las exenciones se encuentran suspendidas excepto para determinados contribuyentes considerando para esta distinción el parámetro ingresos anuales.

¹⁶ Ley (Ciudad de Bs As) N° 2998 - BO 09/01/2009

¹⁷ Disposición Normativa (Provincia de Bs As) N° 17 Seri "B" – BO 07/05/2007

¹⁸ Ley (Provincia de Bs As) N° 13850 – BO 29/07/2008

¹⁹ Resolución General (Santa Fe) N° 12/2012 – BO 12/10/2012

Asimismo, la Provincia sancionó el Decreto N° 1037/2009 expresando entre sus considerando que "...corresponde establecer que el beneficio de exención o aplicación de la alícuota reducida prevista en el artículo pertinente de la Ley Impositiva, comprende y se limita al valor de la producción efectuada en la planta industrial radicada en la Provincia de Córdoba." y que por tanto en su artículo primero decreta "Establécese que en el caso de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral que desarrollan su actividad industrial, en establecimientos ubicados en distintas jurisdicciones, la exención establecida... y las alícuotas dispuestas para la referida actividad ... y/o las que se establezcan en el futuro, alcanza a los ingresos provenientes de la venta de los productos fabricados en el establecimiento industrial ubicado en esta Provincia o al valor atribuible a los mismos, con el límite de los ingresos asignados a esta Jurisdicción, correspondientes a dicha actividad, por aplicación del mencionado Convenio. En el supuesto en que la base imponible atribuida a esta Provincia por aplicación de las normas del Convenio Multilateral resulte superior al monto de los ingresos provenientes de la venta de los productos, fabricados en el establecimiento industrial ubicado en esta jurisdicción, deberá ingresarse por el referido exceso -en tanto no se trate de operaciones con consumidores finales- el impuesto que se determine aplicando la alícuota del cuatro por ciento (4,00 %) o la alícuota establecida para el comercio mayorista si ésta resultare inferior."

En torno a toda esta normativa incorporada por las jurisdicciones se presentan algunos interrogantes en relación al concepto de "radicación o ubicación" del establecimiento industrial a la hora de definir el encuadre de los sujetos y, asimismo, se generan dificultades administrativas a la hora lograr dar cumplimiento a los límites establecidos en los mismos. De forma meramente enunciativa y no pretendiendo agotar en los siguientes puntos todos los interrogantes y/o dificultades que se presentan podemos citar algunos ítems:

- ¿Qué alcance tiene el requisito de "poseer" planta industrial radicada o ubicada en la jurisdicción? ¿Solamente alcanza a aquellos sujetos que tienen planta "propia"?

Si bien no es expresado taxativamente en la normativa entiendo que el espíritu de las normas es eximir aquellas actividades industriales desarrolladas en la jurisdicción basados en la facultad de fomento, buscando promoverlas a razón del efecto multiplicador que estas actividades tienen para el desarrollo económico y social de la región y sus habitantes. En este sentido, comparto la opinión del Cr Horacio Di Paolo en el análisis de la normativa de la Provincia de Santa Fe que sostiene: "El requisito de poseer planta industrial en la provincia, a los efectos de gozar la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos,

prevista en el artículo 160, inciso ñ), del Código Fiscal, no refiere a que el contribuyente sea titular de la misma. En nuestra opinión, el espíritu de la norma fue eximir a aquellos contribuyentes que desarrollen actividades industriales en jurisdicción de la provincia en un establecimiento que reúna las características de una planta industrial, sin tener en cuenta quien resulta ser propietario de la misma."²⁰

- ¿Qué sucede en aquellos casos en que la actividad industrial se desarrolla en varias etapas donde cada una de las mismas es realizada en plantas industriales ubicadas en diferentes jurisdicciones?

Supongamos una empresa que posee dos plantas fabriles en distintas jurisdicciones que conforman un mismo complejo industrial en el que se desarrolla un proceso único de fabricación mediante el cual se elaboran un solo tipo de producto terminado (destinado a la venta) y cuyo proceso productivo consta de dos etapas:

1.- Primer etapa, desarrollado en planta industrial ubicada en Buenos Aires: se produce un producto semielaborado que será materia prima (insumo) de la etapa posterior. Esto implica que el producto no es vendido a terceros sino que es insumo dentro del mismo proceso productivo.

2.- Segunda etapa, desarrollada en planta industrial ubicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: se recibe el producto de la etapa anterior y realiza una nueva transformación física para obtener el producto terminado (destinado a la venta)

En cuanto a la provincia de Buenos Aires podríamos preguntarnos ¿Corresponde la exención (o alícuota reducida)?

Una posible respuesta a esta pregunta podríamos encontrarla en lo mencionado por el Dictamen N° 107/2004 de fecha 09/09/2004 de la Dir. Téc. Trib. DPR Bs As, el cual establece que "...cuando el producto elaborado por la empresa en las plantas industriales localizadas en esta Provincia pasa a formar parte en forma predominante de otro bien elaborado en otra jurisdicción, corresponderá considerar que estamos ante un proceso único de fabricación, y por lo tanto los ingresos respectivos se encontrarán exentos"²¹

Anteriormente, de manera más genérica y amplia, el Dictamen N° 209/2000 de fecha 15/11/2000 de la Dir. Téc. Trib. DPR Bs As expresa

²⁰ Di Paolo, Horacio, "El requisito de "poseer planta industrial" a los efectos de la exención en impuesto sobre los ingresos brutos". Errepar, Junio/2013

²¹ Dictamen (Provincia de Bs As) N° 107/2004, Dir. Téc. Trib. Dirección Provincial de Rentas, 09/09/2004

que "Debe advertirse que, en nuestra opinión, solamente regirá el beneficio para aquellos productos que se obtienen en la última etapa de producción en que se verifique que el semielaborado utilizado como materia prima en esta última etapa, sea el obtenido en el establecimiento industrial que la firma posee en nuestra jurisdicción. Por el contrario, si los cables que se obtienen como producto final en la última etapa son fabricados con otro tipo de materia prima que la lograda en dicho establecimiento, no corresponde que el beneficio alcance a los ingresos derivados de los mismos"²².

Estos Dictámenes fueron analizados por el Cr. José Antonio Alaniz, quién respecto del Dictamen N° 107/2004 comenta lo siguiente *"La Dirección Provincial de Rentas, para resolver la procedencia de la exención, incorpora una nueva condición para que resulte procedente la exención por las ventas de los productos terminados en otra jurisdicción. La parte de lo producido en la PBA resulta un componente esencial o principal del producto final, y con ello se considera que existe un proceso único de fabricación. Por lo tanto, los ingresos respectivos se encontrarán exentos"*²³.

De las consideraciones técnicas emitidas por el propio organismo fiscalizador, de los comentarios doctrinarios y la legislación mencionada, parecería desprenderse, a los efectos del interrogante planteado, que resultan aplicables los beneficios a aquellos procesos industriales cuya finalización excede el ámbito territorial de la provincia de Buenos Aires, más allá de la interpretación literal de la definición de "establecimientos ubicados en la provincia", mientras se trate de un componente esencial y corresponda a proceso único de fabricación económicamente inseparable.

- Dificultades en la determinación del impuesto al momento de considerar el parámetro establecido por las normas mencionadas en relación al requisito de que el producto sea fabricado en el establecimiento "radicado o ubicado" en la jurisdicción con el límite de ingresos asignados a la misma por aplicación del Convenio Multilateral.

Entre otros, se observa falta de precisión respecto a si la comparación debe efectuarse por anticipo (mes a mes), si es posible un ajuste al final del periodo fiscal o bien si debe realizarse por acumulado a lo largo del periodo fiscal.

²² Dictamen (Provincia de Bs As) N° 209/2000, Dir. Téc. Trib. Dirección Provincial de Rentas, 15/11/2000

²³ Alaniz, José A., "Provincia de Buenos Aires. Ingresos Brutos. Alcance de la Exención para las industrias del Convenio Multilateral". Errepar, Junio/2007

Tampoco se precisa el alcance del concepto "fabricado en el establecimiento", en especial para aquellos sujetos que tienen procesos productivos complejos con plantas industriales en diferentes jurisdicciones.

Sin lugar a dudas este tipo de consideraciones implican para el contribuyente elevados costos administrativos dada la necesidad de un sistema de gestión que permita disponer de un conjunto de medidas, acciones y procedimientos para registrar e identificar cada producto desde su origen hasta su destino final, es decir, lograr la trazabilidad a nivel de unidad producida que permita identificar inequívocamente el origen del producto vendido.

Adicionalmente cabe recordar que el Convenio Multilateral trabaja con coeficientes determinados en función de un ejercicio ya cerrado que pueden determinar, a la hora de calcular el límite, diferencias significativas a la hora de calcular dichos límites.

6.- Dudosa constitucionalidad de las alícuotas diferenciales: requisitos de "radicación" y/o nivel de ingresos anuales. Fallos / dictámenes

Habiendo planteado en forma resumida el tratamiento en el impuesto a los ingresos brutos de la actividad industrial en las principales jurisdicciones, como así también el concepto de "radicación" en las mismas, y considerando que dicho tratamiento no es exclusivo de estas sino más bien se extiende con matices a la mayoría, a lo largo y ancho de nuestro país, resulta interesante puntualizar sobre una situación controversial que genera dudas respecto de su constitucionalidad. Brevemente podemos sintetizar dicha situación en los siguientes interrogantes:

- ¿En el tratamiento en IIBB existe discriminación de los ingresos considerando el lugar de dónde provienen los mismos? ¿Devienen inconstitucionales las normas que establecen alícuotas diferenciales en función de los requisitos de "radicación" y/o nivel de ingresos anuales?

Entiendo que, al solo efecto de esquematizar el análisis, resulta conveniente dividir el mismo en dos partes, la primera desde la óptica de una posible violación al Pacto Fiscal II y la segunda, con un especial énfasis, sobre la posible afectación de ciertas premisas constitucionales, en particular sobre la cláusula comercial establecida en el inc. 13 del artículo 75 de la Constitución Nacional:

- a) En primer término, tal lo expresado anteriormente, podemos analizar si es válido que las jurisdicciones dispongan requisitos de "radicación" y/o determinado nivel de ingresos para establecer exenciones (o alícuotas diferenciales) a la actividad industrial a las luces de una hipotética violación a los compromisos asumidos en el Pacto Fiscal II. Sobre esto, cabe mencionar que si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) no ha tenido siempre una postura uniforme respecto a su competencia originaria, a partir del Fallo "Papel Misionero SAIFC c/ Provincia de Misiones s/ acción declarativa" del 05/05/2009 se inclinó por la denegatoria. Veremos, en un futuro, cuál será la postura a partir de la nueva conformación del Máximo Tribunal de Justicia de la Nación. En virtud de la actual doctrina de la CSJN, tales agravios no surten suficientemente un planteo de inconstitucionalidad.

En cuanto a la procedencia de establecer requisitos o limitaciones para gozar de determinados beneficios para la actividad industrial, en el marco de este análisis en particular, no existe una opinión uniforme y generalizada para todas las jurisdicciones signatarias del Pacto, podemos citar fallos tales como "HB Füller SAIL" de fecha 04/11/2014 del Tribunal Superior de Justicia de la CABA en el cual resuelve en forma negativa para el

contribuyente u otros como "Compañía Azucarera los Balcanes SA" de fecha 19/02/2009 de la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en la que se resuelve en favor del contribuyente.

No obstante, tal como lo expresa el Cr. Martín R. Caranta²⁴, *"....debe tenerse presente que este tipo de análisis sería en principio estéril, por cuanto la Comisión Federal de Impuestos ha opinado en la Resolución General interpretativa 23/2014 que el Pacto Fiscal II está suspendido y que las Provincias gozan plenamente de su poder de imperio sobre la cuestión"*. Considerando los términos de dicha Resolución General parecería que todo planteo, sustentado en la supuesta violación al Pacto, que fuera posterior a la suspensión dispuesta por Ley 24.468 tendría pocas probabilidades de éxito. Sin introducimos más sobre este punto quedaría el interrogante de cuáles son las obligaciones cuyo cumplimiento se hubiera suspendido o prorrogado, si son todas las obligaciones o bien solo aquellas que al momento de producirse la primera de las prórrogas se hallaban pendientes de implementación, en este último caso las jurisdicciones que oportunamente establecieron la exención o alícuota cero sobre determinada actividad para poder volver a someterla deberían primero denunciar el Pacto.

Sobre el presente, cabe tener especial consideración en la reciente sentencia recaída en la causa "Provincia de Santa Fe c/Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (N° 539/2009)".²⁵ La misma trata la indisponibilidad unilateral del derecho intrafederal y genera, al menos, interrogantes en torno a la posibilidad de los contribuyentes a cuestionar el incumplimiento de los compromisos asumidos con la firma del Pacto en materia del impuesto sobre los ingresos brutos.

En el fallo mencionado en el párrafo anterior la CSJN reitera su postura expresada en la causa "Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/Provincia de Buenos Aires y otro", al respecto señala que "Dichos pactos fiscales, así como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y se incorporan, una vez ratificados por las legislaturas, al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización institucional: Nación y Provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes-convenio celebrados entre las Provincias y el Gobierno Nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría

²⁴ Caranta, Martín R., ob. cit. en nota 1, Pág. 322 y 323

²⁵ CSJN "Provincia de Santa Fe c/Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", N° 539/2009 (45-S) 24/11/2015.

singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes." Asimismo también cita los fundamentos expresados en la causa "Provincia de Santa Fe c/Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (N° 538/2009)"²⁶, donde expresa que "La esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden modificados o renovados por orto acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes".

Esto genera una arista que seguramente será objeto de investigación a la hora de cuestionar las prórrogas y suspensiones de manera unilateral. Citando las palabras del Cr. Horacio Di Paolo, "La Nación dispuso prorrogar... los plazos establecidos para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto. Por su lado, la Provincia de Santa Fe,ha suspendido la aplicación del Pacto. Ambos Estados lo han hecho en forma unilateral, es decir que no buscaron el consenso de todas las jurisdicciones involucradas en el Pacto mediante la firma de un documento conjunto entre todas ellas. Por tal motivo, vale la pena cuestionarse la validez de estas prórrogas y suspensiones. Dejamos abierto el planteo con la convicción de que este tema dará mucho para investigar a nivel doctrinario."²⁷

Es reprochable sostener en el tiempo una conducta ambigua dependiendo de la conveniencia de las jurisdicciones, por tanto respecto de los Pactos Fiscales entiendo que deben ser cumplidos o denunciados, no es posible su incumplimiento parcial o total.

- b) En esta segunda parte, centraremos el análisis en observar si la forma de imposición actualmente empleada por la mayoría de las jurisdicciones sobre la actividad industrial respecto de establecer alícuotas diferenciales a condición de los requisitos de "radicación" y/o nivel de ingresos anuales, podría afectar ciertas premisas constitucionales, enfocando fundamentalmente en la que es conocida como "cláusula de comercio" sin desconocer el resto de reproches constitucionales del que puede ser objeto, tales como podrían ser: la unidad nacional, legalidad, capacidad contributiva, razonabilidad, progreso, etc.

Encontramos la raigambre constitucional de la mencionada "cláusula de comercio" en el art. 75 inc. 13) de nuestra CN (Constitución Nacional) que dentro de las atribuciones del Congreso de la Nación expresa lo siguiente: Art. 75 "Corresponde al Congreso de la Nación:13.- Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre si."

²⁶ CSJN "Provincia de Santa Fe c/Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", N° 538/2009 (45-S) 24/11/2015

²⁷ Di Paolo, Horacio, "La exigibilidad de las cláusulas impositivas del pacto fiscal". Errepar, Agosto/2016.

Tal como manifiesta Spisso, Rodolfo R.²⁸, *esta cláusula tiene su origen en los Estados Unidos, donde una de las mayores dificultades del Gobierno de la Confederación era la falta de atribuciones adecuadas del Congreso General para reglar el comercio exterior y el interestadual*. La facultad de reglar el comercio interprovincial atribuido en el Congreso de la Nación es un vínculo estructural de la Unión que permite establecer reglas uniformes sin crear desventajas ruinosas para el comercio general entre las Provincias. Se trata asimismo de una de las disposiciones que más controversias ha suscitado en relación con el poder tributario local.

La Constitución Nacional le atribuye, en forma concurrente a la Nación y a las Provincias, la facultad de establecer impuestos indirectos, en este punto resulta ilógico pensar que la mera o simple incidencia que tenga un tributo sobre el comercio interjurisdiccional pueda trastocar o limitar dicha facultad. Por ello, resulta coherente a este sentido admitir la validez constitucional de los tributos provinciales, aun cuando graven las actividades interjurisdiccionales, mientras los mismos no constituyan una traba para el comercio entre jurisdicciones, no modifiquen las corrientes naturales de circulación mercantil, no dificulten el consumo o no disimulen una discriminación o tratamiento diferente para la riqueza local. En ese sentido se expresó nuestro máximo Tribunal en el Fallo "Transportes Vidal SA c/ Provincia de Mendoza del 31/05/1984".

Adhiero a lo señalado por el mismo autor en cuanto a que si el gravamen local no establece diferencias según el origen del producto y no se erige como un obstáculo al comercio interprovincial o internacional, no puede ser invalidado con fundamento en la cláusula comercial.

En este sentido es que debiéramos preguntarnos si en alguna situación particular, nos encontramos con que el impuesto objeto del presente genera alguna de las situaciones expresadas anteriormente que permita, a la luz de la cláusula de comercio cuestionarlo constitucionalmente. En el siguiente ejemplo de producción propia, simplificado en extremo, se observa claramente las diferentes "tasa efectivas" del impuesto para casos de contribuyentes que presentan idéntica estructura y los mismos niveles de ingresos pero difieren solamente en el lugar de "radicación" y en su tipificación como sujetos locales o de Convenio Multilateral.

²⁸ Rodolfo R. Spisso, "Derecho constitucional tributario", Abeldo-Perrot, Quinta edición, 2011

Contribuyente: Alfa SA	Contribuyente: Beta SA	Contribuyente: Gama SA	Contribuyente: Delta SA
Tipo: Conveni Multilateral	Tipo: Conveni Multilateral	Tipo: Local	Tipo: Local
Radicación: Santa Fe	Radicación: Buenos Aires	Radicación: Buenos Aires	Radicación: Santa Fe
<u>Jurisdicciones con alta</u>	<u>Jurisdicciones con alta</u>	<u>Jurisdicciones con alta</u>	<u>Jurisdicciones con alta</u>
Santa Fe - Coeficiente 0,5000	Santa Fe - Coeficiente 0,5000		Santa Fe 1,0000
Buenos Aires - Coeficiente 0,5000	Buenos Aires - Coeficiente 0,5000	Buenos Aires 1,0000	
Ingresos 10.000.000,00	Ingresos 10.000.000,00	Ingresos 10.000.000,00	Ingresos 10.000.000,00
Impuesto:	Impuesto:	Impuesto:	Impuesto:
Santa Fe - Alícuota 0,5% 25.000,00	Santa Fe - Alícuota 4,5% 225.000,00	Santa Fe -	Santa Fe - Alícuota 0,5% 50.000,00
Bs As - Alícuota 4% 200.000,00	Bs As - Alícuota 1,75% 87.500,00	Bs As - Alícuota 1,75% 175.000,00	Buenos Aires -
225.000,00	312.500,00	175.000,00	50.000,00
Tasa de impuesto efectiva 2,250%	Tasa de impuesto efectiva 3,125%	Tasa de impuesto efectiva 1,750%	Tasa de impuesto efectiva 0,500%

Este simple ejemplo muestra la disparidad de tasas efectivas (impuesto determinado sobre el total de ingresos del contribuyente), por ejemplo el sujeto Delta SA (local de Santa Fe) tiene una alícuota del 0,5% mientras Beta SA el 3,125%, En este caso existe una clara discriminación respecto del contribuyente que no se encuentra radicado en la Provincia de Santa Fe. El gravamen recae sobre el sujeto "foráneo" en mayor medida por el sólo hecho de hallarse radicados en otra jurisdicción (en este caso el sujeto Beta SA). ¿No es esto un obstáculo al comercio interjurisdiccional? ¿No establece diferencias o discriminación en razón del origen del producto?

En el mismo orden de ideas, resulta relevante destacar lo sostenido por el Dr. José Osvaldo Casás en el punto N° 9 de su voto en disidencia en el Fallo "Valot SA c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad – Tribunal Superior de Justicia" de fecha 02/08/2011: *"El hecho de que numerosas jurisdicciones provinciales brinden un tratamiento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos diferente a las actividades industriales según la localización de su establecimiento fabril, dentro o fuera de sus límites políticos..., no purga el vicio constitucional de disposiciones de tal naturaleza en cuanto instituyen un indebido privilegio a ciertos contribuyentes y un tratamiento hostil a otros, contraviniendo la regla de la igualdad, la facultad privativa del Congreso federal para reglar todo lo concerniente al comercio interjurisdiccional o el principio de solidaridad federal. Arribar a una conclusión diversa, importaría tanto como sostener que la violación contumaz y reiterada de los derechos, garantías y principios constitucionales opera la abrogación de la Ley Suprema."*²⁹

Considerando tiempos procesales, "recientemente", a la luz de numerosas medidas cautelares otorgadas a determinados contribuyentes pareciera que se estuviera dando una vuelta de tuerca sobre el tema y a su vez que se está generando una expectativa favorable sobre la resolución de fondo que pudiera brindar el Máximo Tribunal de la Nación sobre las cuestiones allí

²⁹ Tribunal Superior de Justicia de Bs As (Ciudad) "Valot SA c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", 02/08/2011

tratadas. Entre dichos casos, algunos con medidas cautelares firmes, podemos citar las siguientes:

- **“Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”** (Expte. CSJ 3992/2015) – 23/02/2016

El contribuyente promueve acción declarativa de inconstitucionalidad sobre ciertas normas provinciales que establecen un tratamiento tributario más gravoso en el IIBB para la fabricación y venta de productos en el supuesto de que el sujeto no posea establecimiento en la jurisdicción provincial. La demandada pretende exigirle las diferencias de impuestos producto de la aplicación de la alícuota más gravosa.

Sostiene Bayer SA que resulta discriminatorio imponer condiciones más gravosas respecto de empresas con plantas industriales en la Provincia y que con ello se restringe la libre circulación de los productos que comercializa constituyendo indirectamente aduanas interiores. En este sentido considera la pretensión del fisco provincial resulta violatoria los art. 4, 9, 10, 11, 12, 16, 17, 19 y 75 inc. 13 de la CN (Constitución Nacional). Solicita que se dicte medida cautelar de no innovar por la que se ordene al Fisco Provincial abstenerse de reclamar administrativa o judicialmente las diferencia pretendidas en relación al IIBB.

La CSJN hizo lugar a la medida cautelar de solicitada por Bayer S.A. y hasta el momento no resolvió la cuestión de fondo.

- **“Droguería del Sud S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”** (Expte. CSJ 38/2014) – 02/06/2015

El contribuyente, dedicado a la venta mayorista de medicamentos en distintas provincias del país con sede en CABA y canales de distribución en diferentes jurisdicciones, promueve acción declarativa de certeza a fin de que se declare la inconstitucionalidad de distintas disposiciones de ARBA (Buenos Aires).

El fisco provincial objeta la aplicación de alícuota reducida que estaba realizando el contribuyente para los despachos realizados desde su sede en CABA. Considera el fisco que solo era procedente la alícuota reducida para despachos desde depósitos ubicados en la Provincia de Buenos Aires.

El contribuyente sostiene que la pretensión fiscal establece una discriminación en función del origen de las mercaderías, en perjuicio de las ventas de productos despachados desde establecimientos ubicados fuera de la jurisdicción provincial y que resulta violatoria de los arts. 9, 10, 11 y 75 inc. 13 de la CN.

Solicita que se dicte medida cautelar de no innovar por la que se ordene a la demandada abstenerse de perseguir el pago del IIBB hasta tanto se dicte sentencia definitiva.

La CSJN hizo lugar a la medida cautelar solicitada por Droguería del Sud S.A. y hasta el momento no resolvió la cuestión de fondo.

- **“Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”** (Expte. CSJ 114/2014) – 24/02/2015

El contribuyente, que desarrolla actividad de producción primaria principalmente enfocada a la agricultura y posee establecimientos o campos en diversas jurisdicciones, promueve acción declarativa de certeza contra la Provincia de Chaco a fin de que se haga cesar su estado de incertidumbre frente a la pretensión del fisco provincial de aplicar a la actividad de producción primaria que desarrolla en su jurisdicción una alícuota diferencial en IIBB por no poseer sede central en la jurisdicción provincial, de acuerdo con lo establecido en la Ley Impositiva vigente. Solicitó la declaración de inconstitucionalidad de la normativa provincial correspondiente, por entender que se trata de una discriminación en disfavor de la producción primaria desarrollada en la provincia, la cual, resulta violatorio de diversos derechos y garantías constitucionales.

Afirma que dicha discriminación importa el establecimiento de una aduana interior que afecta la cláusula comercial y las libertades de circulación y de tránsito consagradas en la CN, al imponer un tratamiento impositivo distinto a las actividades interjurisdiccionales en función de la ubicación local o foránea de la sede central de la empresa. Funda su planteo en los artículos 4º, 9º, 10, 11, 12, 16, 17, 28, 31 y 75, incisos 1º, 10 y 13, y 126 de la CN.

Solicita que se dicte medida cautelar de no innovar fin de que se disponga la suspensión a su respecto de la aplicación de la alícuota diferencial mayor establecida en la norma impugnada y se ordene, por lo tanto, la tributación de la reducida fijada; y asimismo, que se ordene al gobierno provincial que se abstenga de iniciar o proseguir las acciones tendientes a determinar el gravamen con sustento en las disposiciones que aquí cuestiona hasta tanto recaiga sentencia definitiva en los presentes.

La CSJN hizo lugar a la medida cautelar solicitada por Harriet y Donnelly S.A. estableciendo que tribute a la alícuota reducida hasta que se dicte sentencia definitiva en el proceso. Hasta el momento no resolvió la cuestión de fondo.

- **“Enod S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”** (Expte. E.230.XLVII) – 15/09/2015

El contribuyente, con domicilio en la Provincia de Bs As, en su condición de empresa que se dedica a la actividad de hilandería y tejeduría por medio de establecimientos industriales ubicados en dicha Provincia y en la Provincia de La Rioja, promueve acción declarativa de inconstitucionalidad sobre ciertas normas provinciales que establecen un régimen diferenciado en IIBB en razón del lugar de elaboración de los bienes cuya comercialización origina los ingresos gravados. Sostiene el Fisco Provincial que solo aplica una alícuota reducida para aquellos ingresos provenientes de bienes elaborados en la jurisdicción.

Solicita el contribuyente una medida cautelar a fin de que se disponga la suspensión a su respecto de la aplicación de la alícuota diferencial para los productos elaborados fuera de la jurisdicción y que se ordene asimismo a la demandada que se abstenga de promover la ejecución fiscal de las sumas oportunamente determinadas.

Funda su planteo en los artículos 9º, 10, 11, 12, 75, incisos 13, y 126 de la CN. La CSJN hizo lugar parcialmente a la medida cautelar solicitada por el contribuyente estableciendo que tribute a la alícuota reducida hasta que se dicte sentencia definitiva en el proceso. No hizo lugar a lo solicitado respecto de suspender los efectos de la resolución determinativa realizada por el Fisco que habilita el cobro compulsivo de la deuda determinada en virtud que el contribuyente solicitó esa medida cautelar en las vías previstas en la legislación local y sobre la misma la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata fallo en sentido adverso, una decisión distinta implicaría desconocer los efectos de cosa juzgada emergentes de la resolución adoptada por el mencionado tribunal.

Hasta el momento no resolvió la cuestión de fondo.

- **“Telecom Argentina S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”** (Expte. CSJ 3750/2014) – 01/09/2015

Telecom Argentina SA, promueve acción declarativa de certeza contra la provincia de Santa Fe en virtud de la pretensión de esta última de aplicar alícuotas diferenciales más gravosas en el IIBB por la venta de equipos telefónicos y módems y por los servicios adicionales al servicio de telefonía, por el solo hecho de que la empresa se encuentra radicada fuera de su territorio. Asimismo solicita la declaración de inconstitucionalidad de las normas por las cuales la demandada sustenta su pretensión.

Sostiene el contribuyente que la pretensión fiscal impugnada colisiona, entre otros, con los art. 8, 9, 10, 11, 16, 28, 31, 75 inc. 1, 10 y 13 y 126 de la CN.

Peticiona que se dicte medida cautelar de no innovar por la que se ordene al Fisco Provincial abstenerse de reclamar administrativa o judicialmente las diferencia pretendidas en relación al IIBB. Requiere expresamente que se aclare que dicha medida alcanza también a cualquier forma indirecta de coerción para la percepción de la pretensión fiscal (Ej: emisión de la constancia de cumplimiento fiscal)

La CSJN hizo lugar a la medida cautelar de solicitada, aclarando expresamente que la falta de pago de las diferencia pretendidas no impide la expedición del "certificado de cumplimiento fiscal". En la causa, hasta el momento no resolvió la cuestión de fondo.

- **"Telecom Personal S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza"** (Expte. CSJ 4018/2014) – 02/03/2016

El contribuyente promueve acción declarativa de certeza contra la provincia de Santa Fe en virtud de la pretensión de esta última de aplicar alícuotas diferenciales más gravosas en el IIBB por las actividades de "reparación de ... aparatos de telefonía" y "venta al por menor excepto especializada...", por el solo hecho de que la empresa se encuentra radicada fuera de su territorio.

Solicita que se dicte medida cautelar de no innovar fin de que se disponga la suspensión a su respecto de la aplicación de la alícuota diferencial mayor y se ordene tributar a la alícuota establecida para sujetos radicados en la provincia y, asimismo, que se ordene al gobierno provincial que se abstenga de iniciar o proseguir las acciones tendientes a determinar el gravamen con sustento en las disposiciones que aquí cuestiona hasta tanto recaiga sentencia definitiva en los presentes.

La CSJN hizo lugar a la medida cautelar de solicitada, aclarando en el punto I de su resolución que la falta de pago de las diferencia pretendidas no impide la expedición del "certificado de cumplimiento fiscal". En la causa, hasta el momento no resolvió la cuestión de fondo.

- **"Aluar Aluminio Argentino S.A.I.C. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad"** (Expte. A.47.XLVIII) – 28/08/2012

El contribuyente desarrolla la actividad de obtención de aluminio primario y de productos elaborados y semielaborados a partir de aquel en plantas industriales ubicadas en las jurisdicciones de CABA, Buenos Aires y Chubut. Promueve acción de declarativa de certeza contra la Provincia de Buenos Aires a fin de que se declare la inconstitucionalidad de ciertas normas que considera violatorias de los arts. 9, 10, 11, 12, 75 inc. 13 y 126 de la CN en tanto

establecen un tratamiento diferencial del IIBB en razón del lugar de elaboración de los bienes cuya comercialización origina los ingresos gravados por el mencionado tributo.

Sostiene que las normas en que se fundaron los actos determinativos son inconstitucionales por cuanto provocan que el tratamiento diferencial de alícuotas en razón del lugar de origen de los productos provocan que este se comporte como un derecho de aduana y generan una restricción inaceptable al comercio interjurisdiccional y la libre circulación de bienes.

No se observa que el contribuyente haya solicitado medida cautelar alguna.

La CSJN admite la radicación en instancia originaria y hasta el momento no resolvió la cuestión de fondo.

En todas las causas mencionadas precedentemente el Máximo Tribunal declara que corresponde a su **competencia originaria** prevista en el art. 117 de la CN.

La CSJN, al otorgar las medidas cautelares mencionadas, concluye que la verosimilitud en el derecho está verificada en atención a que el cuestionamiento de la inconstitucionalidad de la pretensión impositiva, traducida en cobrar a distintas alícuotas el IIBB en razón del lugar de origen, importa que es imprescindible analizar si la jurisdicción se había excedido en sus potestades tributarias y si se estaría entrometiendo en la prerrogativa exclusiva que la Constitución, mediante el dispositivo del inciso 13) del artículo 75 (clausula de comercio), le había otorgado al Congreso de la Nación de reglar el comercio de las provincias entre sí.

Todas estas medidas cautelares versan sobre planteos de particulares respecto del tema alícuotas diferenciales en el impuesto sobre los ingresos brutos, sin embargo hasta el momento, sobre la cuestión de fondo no se cuenta siquiera con dictamen del Procurador Fiscal de la Nación, etapa previa al correspondiente fallo del Máximo Tribunal.

Existe si un dictamen reciente de la Procuradora (Dra. Laura Monti) en el caso "Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza (Expte. B.505.XLVIII)" que versa sobre el tema y es de suma importancia, en el mismo se contrapone el criterio del contribuyente con el fiscal, este último considera a los ingresos alcanzados a una alícuota más gravosa por el hecho de ser productos elaborados en plantas industriales radicadas fuera del territorio de la Provincia de Santa Fe. Si bien resta esperar el fallo definitivo, alimenta la esperanza de una resolución en sentido favorable para el contribuyente. Con fecha 15/05/2015 la Procuradora dictaminó: *"Desde mi óptica, con lo expresado es bastante para dejar evidenciado que, al excluir de la exención a las actividades industriales cuando ellas se*

desarrollen en plantas fabriles situadas fuera de la provincia, la demandada ha pretendido ejercer facultades que son propias, exclusivas e indelegables de las autoridades nacionales, en tanto ha intentado torcer las corrientes naturales del comercio en su propio beneficio (art. 75, inc. 13°) instaurando una suerte de "aduana interior" vedada por la Constitución (arts. 9° a 12°) para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, circunstancia que lleva a concluir, como lo adelanté, en la completa invalidez constitucional de esta exigencia...". Asimismo reiterando lo mencionado en un fallo reciente, "Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa", 16/12/2014, sostiene que la CSJN ha mantenido su asentada doctrina al afirmar que "...el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes. Cabe al respecto precisar que la norma no puede constreñir en definitiva al afectado, a fin de beneficiarse con una menor alícuota impositiva, a radicarse en el territorio provincial para ejercer la función para la que se encuentra expresa y legalmente habilitada. La conclusión contraria llevaría a lesionar seriamente su libertad de elección para establecer la sede de sus negocios, y la igualdad frente a las cargas públicas con relación a aquellas entidades que igualmente libres, habilitadas y con idéntica actividad, decidieron instalarse en la Provincia de Buenos Aires"

Las regulaciones locales en materia de alícuotas diferenciales en función del concepto de "radicación" generan casos de discriminación respecto a contribuyentes que no se encuentren radicados en las Jurisdicciones que han establecido estas disposiciones y el gravamen recae sobre ellos en mayor medida por el sólo hecho de hallarse radicados en otra jurisdicción. Por todo lo analizado, en mi opinión, este tipo de regulaciones modifican sensiblemente las corrientes naturales del comercio, cambian las decisiones económicas, encubren aduanas interiores y discriminan respecto del comercio interjurisdiccional en favor de las jurisdicciones que otorgan los beneficios.

7.- A modo de conclusión

Como hemos visto las necesidades financieras de las jurisdicciones primaron sobre la razonabilidad para diagramar la estructura actual del impuesto sobre los ingresos brutos. Se observa, especialmente en los últimos años, una competencia fiscal nociva entre las jurisdicciones en virtud de eliminar exenciones y establecer alícuotas diferenciales en función de la radicación del contribuyente lo que resulta en definitiva en un serio retroceso para nuestra organización federal. La Nación pensada por nuestra Constitución Nacional, pretende un solo territorio para un solo pueblo, sobre la base de borrar fronteras que separan las entidades políticas que la componen, en cuanto al desenvolvimiento de sus industrias y el comercio, ello requiere necesariamente de una coordinación de esfuerzos y funciones para el bien común en que tanto Nación como Provincias deben cooperar y para ello resulta imprescindible un sistema tributario justo, eficiente y con la mayor neutralidad posible que acompañe el desarrollo sostenible.

Un estado de derecho que pretende un sistema tributario que sea motor dinamizador de la economía y un agente colaborador para el logro de una sociedad más justa y equitativa con desarrollo y sustentabilidad necesariamente debería replantear/redefinir la estructura actual del impuesto a los ingresos brutos en un todo y en particular con la **actividad industrial** en busca de esos objetivos.

En cuanto al tratamiento de la actividad industrial, como hemos visto, resulta importante analizar las normas que establecen alícuotas diferenciales en razón de la localización de los establecimientos industriales a las luces de la Cláusula de Comercio en estrecha relación con el principio constitucional de Igualdad. En este sentido se observan últimamente una serie de acciones que llevan adelante los contribuyentes que dieron lugar a numerosas medidas cautelares que hacen pensar, en un futuro no muy lejano, la posible respuesta favorable a los contribuyentes de nuestro Máximo Tribunal de Justicia.

Para finalizar, a los efectos de dejar sentada mi opinión sobre el tema analizado es oportuno retomar las preguntas que formulara al comenzar el punto 6:

- *¿En el tratamiento en IIBB existe discriminación de los ingresos considerando el lugar de dónde provienen los mismos? ¿Devienen inconstitucionales las normas que establecen alícuotas diferenciales en función de los requisitos de "radicación" y/o nivel de ingresos anuales?*

Los requisitos de radicación y el establecimiento de alícuotas diferenciales en razón de los mismos manifiestan evidente discriminación en el tratamiento en el impuesto sobre los ingresos brutos sobre los productos que provienen de extraña jurisdicción. Es decir, establece diferencias según sea el origen del producto y se convierte en un obstáculo al comercio interprovincial o internacional afectando las corrientes naturales de circulación comercial. Entiendo que esto resulta violatorio de la cláusula comercial establecida en el inc. 13 del artículo 75 de la Constitución Nacional, logicamente no agotando en ello los reproches constitucionales que podrían esgrimirse.

Sería deseable, ante la incapacidad de las Jurisdicciones para coordinar sus normativas correspondientes al impuesto a los ingresos brutos en el marco de las normas que actualmente se encuentran vigentes (las leyes de coparticipación y el Convenio Multilateral), que atento la situación actual y en un futuro no muy lejano nuestro Máximo Tribunal resuelva la cuestión de fondo en los casos que los particulares fueron planteando a efectos de sembrar un manto de claridad sobre esta cuestión y brindar un marco de seguridad jurídica para los contribuyentes.

Si bien en la mayoría de las causas mencionadas en el presente la CSJN concedió medidas cautelares contra la aplicación de las alícuotas diferenciales, no es posible asegurar el sentido en que se pronunciará al decidir sobre la cuestión de fondo. Sin perjuicio de ello, entiendo que existen sólidos e importantes argumentos para considerar la inconstitucionalidad de las alícuotas diferenciales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Bibliografía:

- Enrique G. Built Goñi, Impuesto sobre los ingresos brutos, 2da edición, Depalma, 1997
- Martín R. Caranta, Impuesto sobre los ingresos brutos: Un enfoque integral, Errepar 2016
- Catalina García Vizcaíno, Derecho Tributario (Tomos I, II y III), Depalma, 1996
- Rodolfo R. Spisso, Derecho Constitucional Tributario, 5ta edición, Abeledo-Perrot, 2011
- Gustavo J. Naveira de Casanova, Derecho Tributario, Editorial Estudio, 2013
- Aníbal Oscar Berteá, Cumplimiento Asimétrico del Pacto Fiscal, Trabajo presentado en las Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas de Córdoba, 2010.
- Almada, Lorena – Matich, Cecilia, Conflictos por interpretación restrictiva de exención a las industrias ubicadas en más de una jurisdicción, Diario el Cronista, Suplemento Fiscal, Marzo 2010.
- Di Paolo, Horacio, La exigibilidad de las cláusulas impositivas del pacto fiscal. Errepar, Agosto 2016
- Di Paolo, Horacio, Las implicancias del concepto de "radicación" frente al impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Santa Fe. Errepar, Marzo 2014
- Di Paolo, Horacio, El requisito de "poseer planta industrial" a los efectos de la exención en impuesto sobre los ingresos brutos. Errepar, Junio 2013
- Di Paolo, Horacio, La exigibilidad de las cláusulas impositivas del pacto fiscal. Errepar, Agosto 2016
- Claudio Ferrullo, Ana María Grecchi, José María Vitta, Principales Asimetrías en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2007
- Fernando R. Lenardón, Ilegitimidad del impuesto sobre los ingresos brutos, Doctrina Tributaria Errepar, Noviembre 2015
- Eugenio Goyeneche, La actividad industrial y el impuesto sobre los ingresos brutos. Algunas consideraciones sobre la necesidad de contar

con establecimiento radicado en la jurisdicción para gozar de ciertos beneficios impositivos., Práctica y Actualidad Tributaria Errepar, Octubre 2010

- José A. Alaniz, Provincia de Buenos Aires. Ingresos Brutos. Alcance de la Exención para las industrias del Convenio Multilateral. Errepar, Junio 2007
- José A. Alaniz, Ingresos Brutos. La Corte revisa las Alícuotas excesivas del impuesto para los contribuyentes de Convenio Multilateral, Práctica y Actualidad Tributaria Errepar, Mayo 2015
- Luis. Halley Cabrera, Los alcances de la imposición provincial sobre los ingresos brutos, Doctrina Tributaria Errepar, Julio 2008
- Ana M. Molfino, La Corte invalida la aplicación de una alícuota más alta fuera de la Jurisdicción provincial, Doctrina Tributaria Errepar, Mayo 2015
- Oscar Libonatti, La imposición sobre los ingresos brutos, Capítulo 10 – La reforma tributarias en la Argentina Tomo II, Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, 1998